

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** (gem. § 81 BAO vertreten durch ***Gf***), im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch ***Ra***, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2013 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 17. Dezember 2012 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO betreffend 2009 bis 2011 zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Steuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2011 wurden elektronisch eingereicht und von der belangten Behörde erklärungsgemäß festgestellt.

Im Jahr 2012 führte belangte Behörde eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2009 bis 2011 durch.

Die belangte Behörde folgte den Ergebnissen des Prüfers und nahm das Verfahren über die Feststellung von Einkünfte gemäß § 188 BAO wieder auf und erließ am 17.12.2012 neue Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011.

Die belangte Behörde erhöhte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, indem sie die damals von der beschwerdeführenden Partei als Betriebsausgaben sofort abgesetzten (nunmehr strittigen) Aufwendungen aktivierte und der Absetzung für Substanzverringerung gem. § 8 Abs. 5 EStG 1988 unterwarf.

Gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 – 2011 brachte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) ein. Im Wesentlichen begründete sie die Berufung damit, dass kein aktivierungspflichtiges immaterielles Wirtschaftsgut vorliege, und beantragte die Berücksichtigung der Kosten aus dem UVP-Verfahren sowie die sonstigen Erschließungskosten als sofortige Betriebsausgabe. Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei lägen Aufwendungen betreffend eine Betriebserweiterung iSd § 198 Abs. 3 UGB vor. Sofern es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut handle, käme das Aktivierungsverbot gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung.

Die belangte Behörde legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 12.6.2012 zur weiteren Erledigung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 18.2.2019 wurde der Akt mit 1.3.2019 der GA 6023 zugeteilt.

Mit Beschluss vom 8.5.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Verfahrensparteien um Stellungnahme betreffend den Sachverhalt und Vorlage etwaiger Unterlagen. Das Schreiben blieb zunächst unbeantwortet.

Mit Erkenntnis vom 31.7.2019 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab.

Dagegen brachte die rechtsfreundlich vertretene beschwerdeführende Partei außerordentliche Revision ein.

Darüber hinaus wurde betreffend den Beschluss vom 8.5.2019 ein Antrag auf Wiedereinsetzung gem. § 308 BAO gestellt und gleichzeitig im Sinne einer Beantwortung des Beschlusses Unterlagen betreffend den strittigen Sachverhalt nachgereicht.

Mit Beschluss vom 12.6.2020 wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision als unzulässig zurück, da das Erkenntnis nicht rechtswirksam erlassen wurde (VwGH 12.6.2019, Ra 2019/15/0131).

Am 22.9.2020 fand beim Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin statt.

Mit Schreiben vom 20.10.2020 übermittelte die rechtsfreundliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei Unterlagen, um ihren Standpunkt betreffend sofortige Absetzbarkeit zu untermauern.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei ist als Abbaufirma tätig und gewinnt Schotter und Quarzkies. Die vom Abbau betroffenen Liegenschaften stehen teilweise im Eigentum der beschwerdeführenden Partei (ca 12%), teilweise sind mit den betroffenen Grundeigentümern Abbauverträge abgeschlossen worden. Die beschwerdeführende Partei hat auf den nicht in ihrem Eigentum stehenden Grundstücken zivilrechtliche Abbaugenehmigungen aufgrund von Pachtverträgen.

Mit Bescheid vom 8.7.2011 des Amtes der OÖ Landesregierung wurde der beschwerdeführenden Partei die Genehmigung nach dem UVP-G 2000 für die Erweiterung der „Quarzkiesgrube ***E***“ auf Teilflächen der Grundstücke Nr. ***1-16***, alle KG und Gemeinde ***F***, einschließlich von Förderband- und Brückenanlagen auf den Grundstücken Nr. ***17-24***, alle KG und Gemeinde ***F***, nach Maßgabe der mit dem Genehmigungsvermerk versehenen Projektunterlagen, der Beschreibung des Vorhabens unter Spruchpunkt II, der Darstellung der nach den Verwaltungsvorschriften für das Vorhaben erforderlichen Genehmigungen, Bewilligungen und Feststellungen unter Spruchpunkt III, der Abänderung bestehender Bescheide unter Spruchpunkt IV und den Nebenbestimmungen unter Spruchpunkt V erteilt.

Die Kosten im Zusammenhang mit der Erweiterung der „Quarzkiesgrube ***E***“ beliefen sich im WJ 08/09 auf 26.580,00 Euro, im WJ 09/10 auf 255.377,72 Euro und im WJ 10/11 auf 155.719,45 Euro. Die Kosten setzen sich aus Zahlungen im Zusammenhang mit der Umweltverträglichkeitsprüfung, Besprechungs- und Planungskosten, Gutachten, Engineeringkosten, Beratungskosten, Risikoanalyse, Consulting, etc zusammen.

Mit Bescheid vom 12.6.2012 des Amtes der OÖ Landesregierung wurde festgestellt, dass für das Vorhaben der Erweiterung der bestehenden Quarzschottergrube „***Y***“ der beschwerdeführenden Partei mit bestehendem Ausmaß von 10,7 ha, davon 6 ha entfallend auf die in den letzten 10 Jahren genehmigten oder bestehenden Abbaue, um 17,5 ha auf Flächen Gst.Nr. ***10-25***, je KG und Gemeinde ***H***, nach Maßgabe der gekennzeichneten Projektunterlagen, konkret dem Operat „Unterlagen zur Einzelfallprüfung Quarzschottergrube ***Y*** 3“, keine Umweltverträglichkeitsprüfung durchzuführen ist.

Die Kosten im Zusammenhang mit der Abbauberechtigung Quarzschottergrube „***Y***“ beliefen sich im WJ 09/10 auf 9.100,00 Euro und im WJ 10/11 auf 54.820,57 Euro. Sie setzen sich aus Beratungs- und Vertretungsleistungen, Planerstellung, Besprechungskosten, etc zusammen.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt gründet sich auf die im Akt des Verwaltungsgerichts aufliegenden Unterlagen, insbesondere die Feststellungen der Außenprüfung, den Ausführungen der Bf in der Rechtsmittelschrift und in den Schreiben an das Bundesfinanzgericht sowie den vorgelegten Unterlagen sowie den im Erörterungstermin getätigten Ausführungen der Streitparteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem. § 7 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Gem. § 8 Abs. 5 EStG 1988 sind bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, Absetzungen für Substanzverringerung vorzunehmen.

Bei der beschwerdeführenden Partei handelt es sich um ein Abbauunternehmen, das ua Kies und Schotter abbaut.

Das Abbaurecht setzt sich aus mehreren Komponenten zusammen.

Das Abbaurecht kann sowohl auf eigenem als auch auf fremden Grund bestehen. Das Abbaurecht auf eigenem Grund steht der Eigentümerin originär zu, da das Recht des Eigentums auch die Nutzung der Substanz zur Rohstoffgewinnung mitumfasst.

Auf fremden Grund wird das Abbaurecht durch Abbauverträge eingeräumt. Wird vom Grundeigentümer das Recht auf Gewinnung von Steinen, Schotter und Sand gegen Entrichtung eines Entgelts auf Zeit eingeräumt, ist diese Vereinbarung („Abbauvertrag“) nach der Judikatur des OGH ein gemischtes Dauerschuldverhältnis eigener Art, das sowohl Elemente des Kaufes als auch der Pacht in sich vereinigt (OGH vom 27.2.2008, 3Ob240/07a; 22.4.2008, 10 Ob 25/08m).

Durch einen Abbauvertrag erhält der Vertragspartner des Grundeigentümers für die Dauer des Vertragsverhältnisses die volle Herrschaft über den zum Abbau bestimmten Boden, der

Eigentümer hat dessen Benützung zu Zwecken der Gewinnung der vorhandenen Abbauprodukte zu gestatten (OGH 27.2.2008, 3Ob2040/07a).

Für die Berechtigung Rohstoffe zu gewinnen, um eben das umfassende Abbaurecht zu haben, bedarf es zusätzlich noch behördlicher Genehmigungen.

Unbestritten ist, dass die beschwerdeführende Partei sowohl für die Quarzkiesgrube „***E***“ als auch für die Quarzschottergrube „***Y***“ die zivilrechtliche und öffentlich-rechtliche Abbauberechtigung innehat.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei den getätigten Aufwendungen, die zur Erweiterung bereits bestehender Abbauflächen geführt haben und die beschwerdeführende Partei zum Abbau auf diesen (neuen) Flächen ermächtigt hat, ob es sich bei dieser Berechtigung um ein eigenes immaterielles Wirtschaftsgut handelt, das der Absetzung für Substanzverringerung gem. § 8 Abs. 5 EStG 1988 unterliegt, oder ob es sich bei den Aufwendungen um laufende Betriebsausgaben handelt, die sofort absetzbar sind.

Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr und nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art; dazu gehören nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände. Der Begriff des Wirtschaftsguts umfasst „in den tatsächlichen Zuständen auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Unternehmer etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind“ (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0093).

Voraussetzung für die Eigenschaft als Wirtschaftsgut ist somit, dass „es in irgendeiner Form eigenständig in Erscheinung tritt“, also nach der Verkehrsauffassung ein selbständig bewertbares Gut ist (Jakom § 4 Rz 98). Dazu zählen auch Rechte. Für den Begriff des Wirtschaftsgutes ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die selbständige Bewertbarkeit eines Gutes jeder Art (Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände) im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH 16.11.1993, 90/14/0077).

Die selbständige Bewertbarkeit wird dann angenommen, wenn für ein Wirtschaftsgut im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird (VwGH 21.10.1999, 94/15/0088). Die rechtsfreundliche Vertretung wendet diesbezüglich ein, dass das Abbaurecht eine Summe von Rechten beinhaltet, worunter das Wasserecht nicht veräußerbar sei. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass das Wirtschaftsgut einzeln veräußert werden könnte (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0093). Die Übertragbarkeit ist nicht Voraussetzung für die Bewertbarkeit eines Gutes.

Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes getätigt werden, sind zu aktivieren. Unkörperliche Wirtschaftsgüter des

Anlagevermögens dürfen gem. § 4 Abs 1 letzter Satz EStG 1988 nur dann aktiviert werden, wenn sie entgeltlich angeschafft werden. Anschaffungskosten sind jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Die beschwerdeführende Partei hat Aufwendungen getätigt, um ein Recht auf Abbau sowohl für die Erweiterung Quarzkiesgrube „***E***“ als auch der Quarzschottergrube „***Y***“ zu erlangen. Bei diesen Aufwendungen handelte es sich teilweise um Kosten iZm der Umweltverträglichkeitsprüfung, Beratungsleistungen, Gutachten, Kosten iZm Bewilligungen etc. Diese Kosten stehen alle iZm der Erlangung der Rechte auf Abbau auf diesen Flächen. Sie wurde somit käuflich erworben und sind anhand der getätigten Aufwendungen bewertbar.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handelt es sich demnach - entsprechend der Ansicht der belangten Behörde – um ein immaterielles bewertbares Wirtschaftsgut, das zu aktivieren ist.

Die beschwerdeführende Partei führt in der Beschwerde aus, dass es sich bei den getätigten Aufwendungen lediglich um Kosten in Zusammenhang mit einer Betriebserweiterung im Sinne des § 198 Abs. 3 UGB handle, da es sich um Maßnahmen zur zukünftigen Kapazitätsausweitung handle. Derartige Aufwendungen konnten bis zum Jahr 2009 als Bilanzierungshilfe unternehmensrechtlich und aufgrund der Maßgeblichkeit auch steuerlich aktiviert werden und in weiterer Folge abgeschrieben werden. Das Aktivierungswahlrecht wurde jedoch nicht ausgeübt.

Die getätigten Aufwendungen, die schlussendlich eine Abbauberechtigung der beschwerdeführenden Partei bewirkten, bezogen sich auf bestimmte Grundstücksflächen die an bereits bestehende Schotter- bzw. Kiesgruben angrenzen.

Das erworbene Abbaurecht bezieht sich daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auf eine konkrete (neue) Fläche. Dies wird einerseits durch den Bescheid der OÖ Landesregierung vom 8.7.2011 betreffend die Erweiterung der Quarzkiesgrube „***E***“ untermauert, bei dem die Genehmigung für die explizit angeführten Grundstücke erteilt wird und andererseits durch den Bescheid der OÖ Landesregierung vom 12.6.2012 betreffend die beabsichtigte Erweiterung der bestehenden Quarzschottergrube „***Y***“, bei dem festgestellt wurde, dass hinsichtlich der konkret angeführten Flächen keine UVP durchzuführen sei.

Demzufolge fand keine Erweiterung des Abbaurechtes statt, sondern wurde ein neues Abbaurecht eben auf diese konkret angeführten Flächen, die an bereits bestehende Abbaufelder angrenzen, begründet.

Es kann nämlich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keinen Unterschied machen, ob eine gänzlich neue Abbaufäche, die an keine bisher betriebene Schotter- oder Quarzkiesgrube

angrenzt und ein mit dieser Fläche zusammenhängendes Abbaurecht erworben wird oder, ob eine bereits bestehende abbaufähige Fläche mit darauf befindlichem Abbaurecht flächenmäßig erweitert wird.

Das in den früheren Jahren bewilligte Abbaurecht bezog sich auf die „alte“ Fläche. Das nunmehrige Abbaurecht bezieht sich auf neue (wenn auch im konkreten Fall angrenzende) Flächen, und steht in keinem Zusammenhang oder in einer Abhängigkeit mit den „alten“ Flächen und begründet demnach ein neues Wirtschaftsgut.

Da das Abbaurecht ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellt, sind die Kosten, die für die Anschaffung und Inbetriebnahme aufgewendet wurden zu aktivieren.

Um von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes eine AfA vornehmen zu können, muss das Wirtschaftsgut der Abnutzung oder einer Substanzverringerung unterliegen. Der Abnutzung unterliegen solche Wirtschaftsgüter, „deren Wert durch die Benutzung bzw. den Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Verbrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich gänzlich aufgebraucht werden oder dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung bzw. den Zeitablauf in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden, bis sie schließlich die Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in einem so hohen Maße eingebüßt haben, dass ihre weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint. Es sind dies somit Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Benutzung technisch oder wirtschaftlich verschleissen oder durch Zeitablauf wertlos werden“ (VwGH 5.7.1994, 91/14/0110).

Rechte können sowohl abnutzbar als auch nichtabnutzbar sein (VwGH 18.1.1994, 90/14/0124 zum Belieferungsrecht und VwGH 5.10.1993, 93/14/0122 zum Wegerecht).

Gem. § 8 Abs. 5 EStG 1988 sind bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, Absetzungen für Substanzverringerung vorzunehmen. Sie erfasst die Abbaubsubstanz und nicht andere Wirtschaftsgüter des Abbaubetriebs. Nach § 8 Abs. 5 EStG 1988 sind daher insbesondere Bodenschätze abzuschreiben (zB Bims, Erdgas, Schotter, Steine, etc).

Die Rechtsprechung des deutschen BFH, dass Abbaurechte ebenfalls abzuschreiben sind (BFH, BStBl 1979 II 38), ist auch auf das österreichische Recht anzuwenden.

Das Abbaurecht ist einerseits mit der Abbaufäche verbunden und andererseits steht das Abbaurecht in engem Zusammenhang mit der Menge an abgebauten Material. Ist nämlich kein abbaufähiges bzw. würdiges Material mehr vorhanden, bzw. wurde dieses bereits umfassend abgebaut, wird auch das Abbaurecht keinen Wert mehr haben. Der Wertverzehr des Rechts richtet sich somit im Wesentlichen nach dem Umfang des Abbaus.

Demzufolge ist für das Abbaurecht § 8 Abs. 5 EStG 1988 anzuwenden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handelt es sich zusammenfassend bei den von der beschwerdeführenden Partei getätigten Aufwendungen iZm der Erweiterung der Quarzkiesgrube „***E***“ und bei den Aufwendungen iZm der Erweiterung der Quarzschottergrube „***Y***“ um Anschaffungskosten betreffend das (jeweils neue) Abbaurecht an den erweiterten Flächen. Das Abbaurecht stellt ein eigenes Wirtschaftsgut dar, das zu aktivieren ist und der Absetzung für Substanzveringerung gem. § 8 Abs. 5 EStG 1988 unterliegt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Betreffend die Frage, ob ein Abbaurecht der Absetzung für Substanzverringerung unterliegt und ob mit Erlangung eines Abbaurechtes bei Erweiterung eines bereits bestehenden Abbaubereiches eine Betriebserweiterung oder ein eigenständiges neues Wirtschaftsgut vorliegt, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 28. Jänner 2021